

ROSANGELA PAKUSZEWSKI

**A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE APOIO AO PROCESSO DE
GESTÃO EMPRESARIAL**

Monografia apresentada, ao departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Paraná – UFPR, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

CURITIBA

2007

AGRADECIMENTOS

Gostaria de deixar registrado meu sincero agradecimento a todos que contribuíram de alguma forma para o desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço a Deus por sua constante e generosa presença em minha vida e pela Sua força que me guia e orienta para o atingimento dos meus objetivos.

Aos professores da Universidade Federal do Paraná, em especial ao professor Blênio César Severo Peixe, que me orientou ao longo deste trabalho.

Aos meus colegas de curso, pelo companheirismo e constante troca de informações. Em especial à amiga Vanessa Ribeiro.

Ao esposo Orlando Pimenta Junior pelo companheirismo, amor, dedicação, pelo apoio constante e sua imensa compreensão.

À minha mãe, Maria Pakuszewski, e meu pai, Pedro Pakuszewski, que possibilitaram, incentivaram e me conscientizaram da importância do estudo em minha vida. Atuando como a base para meu desenvolvimento do meu caráter e honradez e pelos valiosos princípios e valores a mim transmitidos.

Dedicatória

Dedico este trabalho a:

Orlando Pimenta Junior, meu esposo;

Meus pais: Maria e Pedro Pakuszewski.

*Ensinar não é uma função vital,
porque não tem o fim em si mesma;
a função vital é aprender.*
(Aristóteles)

RESUMO

PAKUSZEWSKI, Rosangela. **A Controladoria como ferramenta de apoio ao processo de gestão empresarial.** O objetivo do presente estudo consiste em descrever a importância da controladoria como ferramenta para a tomada de decisão dos gestores nas organizações. Na seqüência faz-se uma revisão da literatura, na qual se apresenta os tipos de empresas e sua definição. Em seguida uma definição sobre organização, estrutura organizacional, recursos necessários para que a empresa consiga prosperar e gerar riquezas. Aborda ainda o tópico gestão empresarial e a importância da correta definição da autoridade e das responsabilidades de cada gestor, enfatizando que esta delimitação é de suma importância para que não exista duplicidade de gerenciamento e que não tenha na organização atividade sem um responsável. Continuando defini-se o planejamento estratégico na empresa, bem como seus sub tópicos: missão, crenças e valores, estratégias, objetivos, metas e análise SWOT que é considera uma das fases primordiais do planejamento estratégico da empresa. Outro tópico abordado na revisão literária é a importância da controladoria, apresentando sua origem, conceito, influência no planejamento e no controle gerencial. Nesse mesmo tópico descreve-se a definição do profissional que atua na área de controladoria: o controller. E deste profissional da área de controladoria a responsabilidade pelo sistema de informação gerenciais, atuando com suporte à área e ao processo de gestão com informações que contribuem na tomada de decisão. O fechamento da revisão literária se dá com o apontamento dos benefícios proporcionados pelo órgão administrativo que é a Controladoria.

Palavras-chave: Controladoria, informações, controle, gestão empresarial.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	II
DEDICATÓRIA.....	III
PENSAMENTO.....	IV
RESUMO.....	V
1. INTRODUÇÃO	1
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	3
2.1. TIPOS DE EMPRESA.....	3
2.1.1. Empresa Industrial.....	4
2.1.2. Empresa Comercial.....	5
2.1.3. Empresa Prestadora de Serviço.....	7
2.1.4. Visão Sistema da Empresa.....	8
2.2. ORGANIZAÇÕES X EMPRESAS.....	11
2.3. ESTRUTURA ORGANIZACIONAL.....	13
2.3.1. Departamentalização.....	14
2.3.2. Estrutura mecanicista e Estrutura orgânica.....	17
2.4. RECURSOS NECESSÁRIO.....	20
2.5. GESTÃO EMPRESARIAL.....	21
2.6. PLANO ESTRATÉGICO DA EMPRESA.....	22
2.6.1. Missão da Empresa.....	25
2.6.2. Crenças e Valores.....	24
2.6.3. Estratégias.....	24
2.6.4. Objetivos.....	25
2.6.5. Metas.....	25
2.6.6. Análise Swot: análise das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças.....	26
2.7. IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA.....	29
2.7.1. Controller.....	33
2.7.2. Sistema de Informação.....	34
2.8. BENEFÍCIOS DA CONTROLADORIA.....	36
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	38
4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	44

1. INTRODUÇÃO

A partir do momento que os países abriram suas fronteiras para negociar com as demais nações foi dado o primeiro passo para o início da era da globalização. A qual tem como ponto central à integração dos mercados, fato esse que se torna viável por meio da abertura econômica de cada país.

Com esse cenário econômico e com a queda das barreiras comerciais, que tinham como principal objetivo proteção de mercado, houve um considerável aumento da concorrência entre os produtos de origem nacional e estrangeira. As empresas passaram então a ser mais competitivas e isso refletiu diretamente no mercado com o aumento da oferta de produtos, preços mais competitivos e qualidade diversificada.

Com a globalização da economia os mercados tornaram se acirradamente competitivos, os consumidores estão mais informados sobre as ofertas da concorrência, mais conscientes em relação ao preço e mais exigentes quanto às características dos produtos e serviços, do que em qualquer outra época e em qualquer outro mercado. Para ampliar os seus mercados e cativar seus consumidores as empresas investem na melhora da qualidade dos seus produtos e concomitantemente procuram oferecer preços menores. Para que possam garantir a continuidade, as empresas necessitam de um bom sistema de informação que possibilite o acompanhamento do dinamismo do mercado em que as mesmas estão inseridas. Enfatizando que um dos pontos necessários para que as empresas se mantenham no mercado é a clareza das informações.

Este cenário exige que o empreendedor moderno saiba colher as informações certas a fim de que se possam reduzir as incertezas para a tomada de decisão. Para que as empresas se mantenham no mercado globalizado e competitivo, devem contar com a excelência da administração, utilizando-se de ferramentas gerenciais para que seja promovido o uso racional dos recursos da informação. Os gestores devem ser os agentes revolucionários dessas mudanças.

Neste contexto, o papel da controladoria na estrutura organizacional é o de participar e acompanhar as etapas do processo de gestão, planejamento, execução e controle, monitorando e dando suporte aos gestores com informações objetivas e oportunas às decisões empresariais. Representando um papel importante na tomada de decisão gerencial, pois possui a missão de fornecer garantindo a melhoria dos resultados econômicos da empresa, garantindo sua continuidade, através do desempenho de diversas áreas.

Nesse sentido, torna-se relevante estudar a controladoria como orientadora e guia da administração no seu processo de gestão e tomada de decisões. Sendo assim o objetivo geral deste trabalho é fazer uma revisão literária do tema Controladoria. E tendo como objetivos específicos: conceituar os tipos de empresas; organização e a estrutura organizacional; apresentar a necessidade de um planejamento estratégico e definir controladoria, apontar a sua importância e seus benefícios para a organização.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo contempla a revisão bibliográfica sobre assuntos inerentes ao tema Controladoria e descreve sua importância como suporte ao processo de gestão de informações para a tomada de decisão dos gestores. Inicia-se com a conceituação dos tipos de empresas, organização e estrutura organizacional. Na sequência faz-se uma incursão teórica sobre o conceito, importância e benefícios da controladoria.

2.1. TIPOS DE EMPRESA

Segundo ensinamentos de PIERRE LAUZEL apud MOSIMANN E FISCH (1999, p.17), “Empresa é um agrupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros, para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefício e de utilidade social”.

Conceitualmente para FIGUEIREDO E CAGGIANO (1997, p. 24) “A empresa é uma unidade produtora que visa criar riquezas, transacionalmente em dois mercados, um fornecedor, outro consumidor”.

Retomando os conceitos de MOSIMANN e FISCH (1999, p.17):

“Empresa toda entidade ou organização que transforma insumos em produtos ou serviços, para atender às necessidades da sociedade. Essa organização pode ser de fins lucrativos, filantrópicos ou sociais, não sendo relevante sua constituição. Toda

empresa exerce uma atividade econômica, que se caracteriza por eventos econômicos como consumo, troca ou produção de recursos escassos”.

Conforme GUERREIRO *apud* MOSIMANN E FISCH (1999, p.19), “um dos motivos básicos da existência das empresas é proporcionar à sociedade determinados benefícios que os homens isoladamente não poderiam proporcionar”.

Podem ser classificadas em empresas industriais, comerciais, ou ainda, como prestadora de serviços.

2.1.1. Empresa Industrial

A atividade industrial faz parte do setor secundário, sendo que representa o setor da economia que transforma produtos produzidos pelo setor primário em produtos de consumo, ou mesmo em máquinas industriais. Nas sociedades com maior nível de desenvolvimento o setor industrial apresenta percentuais relevantes. Compreende-se com indústria toda a atividade humana que, por meio do trabalho, transforma matérias-primas em outros produtos. Possuindo desta maneira um maior valor agregado pode ou não ser comercializado. É subdividida em: artesanal, manufatureira ou fabril, essa classificação dependerá da tecnologia utilizada para a produção. Ao conjunto de indústrias, deu-se o nome de setor secundário, em oposição à agricultura (setor primário) e ao comércio e serviços (setor terciário), de acordo com a posição que cada atividade normalmente está na cadeia de produção e consumo.

O termo indústria também é utilizado, genericamente, para qualquer grupo de empresas que compartilham um método comum de gerar dividendos, embora não

sejam necessariamente do segundo setor, tais como a indústria do entretenimento, indústria bancária ou mesmo a agroindústria.

Os tipos de indústria são classificados da seguinte forma: Indústria de bens de produção ou de base: toda indústria que trabalha com matéria-prima bruta transformando-a em matéria-prima para outras indústrias. Indústria de bens intermediários ou de bens de capital(tipo de indústria de base): transforma matéria-prima bruta em outro tipo de matéria-prima e são aquelas que produzem máquinas para outras indústrias. Indústria de bens de consumo: É aquela que produz produtos, voltado ao grande mercado consumidor (população em geral). Duráveis: Responsável por produtos de longa durabilidade média. Não-duráveis: São aquelas que produzem produtos cuja durabilidade não é tão aproveitada. (Wikipédia, 2007)

2.1.2. Empresa Comercial

No contexto econômico as empresas comerciais fazem parte do setor terciário, caracterizando-se pela comercialização de produtos em geral, e o oferecimento de serviços comerciais, pessoais ou comunitários, a terceiros.

Basicamente o setor terciário é o setor que recebe as matérias do setor secundário e os distribui para o consumidor. Atualmente o setor terciário encontra-se extremamente diversificado. As sociedades mais antigas já conheciam algumas atividades, porém, com a intensa industrialização que nos últimos dois séculos vem ocorrendo praticamente no mundo inteiro, o setor terciário diversificou-se, tornando-se mais complexo. Esse é o setor da economia que mais vem crescendo nas últimas

décadas. Os principais tipos de serviço desse setor são as indústrias de bens de serviços como os correios e os mais diversos bens públicos. Nesse setor terciário observam-se avanços tecnológicos e mudanças estruturais muito importantes. O seu ramo moderno, como o de cadeias de restaurantes, farmácias, supermercados etc. Requer uma mão-de-obra mais qualificada para o trabalho, o que dificulta o seu desenvolvimento muito rápido nas regiões mais pobres, carentes desse tipo de mão-de-obra. Tratando-se de setores com alta elasticidade-renda, por outro lado, verifica-se que o seu desenvolvimento ocorre primeiro nas regiões mais ricas... O setor terciário, da economia, envolve a comercialização de produtos em geral, e o oferecimento de serviços comerciais, pessoais ou comunitários, a terceiros. O comércio baseia-se na troca voluntária de produtos. As trocas podem ter lugar entre dois parceiros (comércio bilateral) ou entre mais do que dois parceiros (comércio multilateral). Na sua forma original, o comércio fazia-se por troca direta de produtos de valor reconhecido como diferente pelos dois parceiros, cada um valoriza mais o produto do outro. Os comerciantes modernos costumam negociar com o uso de um meio de troca indireta, o dinheiro. É raro fazer-se troca direta hoje em dia, principalmente nos países industrializados. Como consequência, hoje podemos separar a compra da venda. A invenção do dinheiro (e subsequentemente do crédito, papel-moeda e dinheiro não-físico) contribuiu grandemente para a simplificação e promoção do desenvolvimento do comércio.

A maioria dos economistas aceita a teoria de que o comércio beneficia ambos os parceiros, porque se um não fosse beneficiado ele não participaria da troca, e rejeitam

a noção de que toda a troca tem implícita a exploração de uma das partes. O comércio, entre locais, existe principalmente porque há diferenças no custo de produção de um determinado produto comerciável em locais diferentes. Como tal, uma troca aos preços de mercado entre dois locais beneficia a ambos.

O comércio pode estar relacionado à economia formal, legalmente estabelecido, com firma registrada, dentro da lei e pagando impostos, ou pode ainda estar relacionado à economia informal, que são as atividades à margem da formalidade, sem firma registrada, sem emitir notas fiscais, sem pagar imposto (Wikipédia, 2007).

2.1.3. Empresa Prestadora de Serviços

Juntamente como o setor de comércio o setor de serviços integra o Setor Terciário. No que tange a economia, esse setor representa uma das maiores mudanças verificadas no século XX. Em linhas gerais é o setor que mais gera empregos em diversos países. O setor de serviços gera mais da metade da renda nacional, pois corresponde a 54% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2002.

São componentes desse setor o comércio, o turismo, os serviços financeiros, jurídicos, de informática, comunicação, engenharia, auditoria, consultoria, propaganda e publicidade, seguro, corretagem, transporte e armazenagem, além das atividades públicas e privadas de defesa, segurança, saúde e educação, entre outros.

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE), em 2002 os serviços cresceram 1,49%, valor próximo ao do PIB, que avança 1,52%. Todas as

atividades, com exceção do transporte (queda de 0,92%), apresentam taxas positivas, destacando-se a expansão de 7,4% do subsetor de comunicações, ainda influenciado pelos investimentos realizados após a privatização do sistema Telebrás, prestadora de serviços de telecomunicações, em 1998. No primeiro semestre de 2003, o crescimento dos serviços é de apenas 0,4%, contra 0,3% do PIB. O baixo nível de atividade econômica afeta principalmente o desempenho dos subsetores de transportes e comércio, com quedas de 2,9% e 2,7%, respectivamente. (WIKIPÉDIA, 2007)

2.1.4. Visão Sistema da Empresa

Neste tópico serão abordados definições e conceitos de alguns autores sobre a visão sistêmica da empresa.

Na obra de CATELLI (1999, p. 308) é possível encontrar a seguinte abordagem: “Nas organizações empresariais, é necessário estabelecer um conjunto de procedimentos que possibilitem captar as ocorrências internas e externas, nos assuntos relacionados a sua gestão, de maneira estruturada e subsidiando os gestores nas decisões requeridas no processo de gestão”.

MOSIMANN e FISCH (1999, p. 24) “A empresa é um conjunto organizado de recursos econômicos, sociais e humanos, e pode ser vista como um sistema aberto. Entende-se como sistema uma unidade identificada com um papel independente, possuindo seus próprios objetivos e suas próprias funções internas”.

Segundo BEER *apud* CATELLI (1999, p. 36) define sistema como: “qualquer coisa que consiste em partes unidas entre si pode ser chamada de sistema”.

Ainda na obra de CATELLI (1999, p. 39): “Como um sistema aberto, a empresa encontra-se permanentemente interagindo com seu ambiente. Como um sistema dinâmico, realiza uma atividade ou um conjunto de atividades, que a mantém em constante mutação e requerem seja constantemente orientadas ou reorientadas para sua finalidade principal”.

Para DELORENZO NETO apud MOSIMANN e FISCH (1999, p. 18), “A moderna teoria dos sistemas interessa à compreensão das sociedades complexas, configuradas a partir da revolução industrial, e hoje sua análise adquire grandes proporções. Uma organização passa a existir quando os processos explícitos são estabelecidos para coordenar as atividades de um grupo para atingir objetivos determinados”.

Conforme FIGUEIREDO E CAGGIANO (1997, p. 24), “A empresa é um conjunto organizado de recursos econômicos, sociais e humanos, e pode ser vista como um sistema aberto. Entende-se como sistema aberto uma unidade identificada com um papel independente, possuindo seus próprios objetivos e suas próprias funções internas. Um sistema aberto, por interagir com o meio ambiente, é afetado por fatores externos”.

A empresa é um complexo sistema social e, sob uma perspectiva sistêmica, propõe que ela pode ser mais bem definida enunciando-se uma série de proposições gerais, em vez de tentar uma única e global definição:

1. A empresa deve ser concebida como um sistema aberto, o que significa que ela se encontra em constante interação com todos os seus ambientes, absorvendo matérias-primas, recursos humanos, energia e informações, transformando-as em produtos e serviços, que são exportados para esses ambientes.
2. A empresa deve ser concebida como um sistema com múltiplas finalidades ou funções, que envolvem múltiplas interações entre ela e seus diversos ambientes. Muitas atividades dos subsistemas existentes na empresa não podem ser compreendidas sem que se considerem essas múltiplas interações e funções.

3. A empresa é constituída de muitos subsistemas que estão em interação dinâmica uns com os outros. Em vez de se analisarem os fenômenos organizacionais em termos de comportamento individual, cada vez se torna mais importante analisar o comportamento desses subsistemas, quer sejam considerados em termos de coalizões, grupos, funções ou de outros elementos conceituais.
4. Devido ao fato de que os subsistemas, em graus variáveis, são interdependentes, as modificações ocorridas em um subsistema, provavelmente, afetam o comportamento dos outros subsistemas.
5. A empresa existe dentro de um conjunto de ambientes, alguns maiores, outros menores do que ela. Os ambientes, de diversos modos, fazem exigências e oferecem restrições à empresa e a seus subsistemas. O funcionamento total da empresa não pode ser compreendido, portanto, sem explícita referência a essas exigências e restrições e a maneira como ela os enfrenta a curto, médio e longo prazos.
6. As numerosas vinculações entre a empresa e seus ambientes tornam difícil especificar claramente seus limites (SCHEIN apud NAKAGAWA, 1993, p. 23)

Ainda conceituando a visão sistêmica da empresa, FIGUEIREDO E CAGGIANO (1997, p. 24) escrevem em sua obra que “Levando em conta a sua característica de sistema aberto, admi-ti-se sua contínua interação com o meio ambiente. Dessa forma, é impactada tanto pelas variáveis quantos pelas interações dos seus elementos, o que a faz participar de um constante processo de mudança”.

As organizações constituem um elemento da sociedade global, ou de um tipo mais restrito de coletividade, e que a estrutura dessas organizações não poderá ser indiferente aos indivíduos que a compõe nem aos papéis e modelos de comportamento derivados da cultura na qual elas estão inseridas. Assim, podes-se afirmar que a empresa é influenciada pelo meio ambiente em que esta inserida, e ela por sua vez, também influencia esse meio ambiente. O conceito da sociedade complexa pode ser entendido pela interligação de uma sociedade com uma rede de outras sociedades, de forma direta ou indireta, de sorte que cada componente da sociedade se relacione pelo menos com alguns outros, de modo mais ou menos estável, dentro de determinado período de tempo (MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 18).

MOSIMANN e FISCH (1999, p. 19), “O fato de um sistema ser aberto significa não apenas que ele se empenha em intercâmbios com o meio, mas também que esses intercâmbios são fatores essenciais que lhe sustentam a viabilidade, a capacidade reprodutiva, a capacidade adaptativa e sua continuidade”.

Por fim são características dos sistemas de informacoes:

- Atender o modelo de decisão dos diferentes gestores;
- Atender o que foi estabelecido.

Eles devem ser estruturados para:

- Depender cada vez mais da informação;
- Estimular o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa;
- Incorporar conceitos, políticas e procedimentos;
- Informar, estimulando uma atitude pro ativa;
- Levar em conta os aspectos operacionais, econômicos e financeiros;
- Medir os resultados;
- Possibilitar a operacionalização;
- Possibilitar o controle em nível de áreas operacionais, de administração operacional e da empresa em sua totalidade;
- Possuir um banco de dados integrado;
- Ser formar e possibilitar interface entre os sistemas operacionais;
- Ser proporcional à complexidade operacional, volume versus necessidade (CATELLI, 1999, p. 308)

2.2. ORGANIZAÇÕES X EMPRESAS

Defini-se como empresa é um conjunto organizado de meios com vista a exercer uma atividade particular, pública, ou de economia mista, que produz e oferece bens e/ou serviços, com o objetivo de atender a alguma necessidade humana. O lucro, na visão moderna das empresas privadas, é consequência do processo produtivo e o retorno esperado pelos investidores. As empresas de titularidade do poder público têm a finalidade de obter rentabilidade social. As empresas podem ser individuais ou coletivas, dependendo do número de sócios que as compõem (WIKIPÉDIA, 2007).

Em linhas gerais, organização é o modo como se organiza um sistema. É a forma escolhida para arranjar, dispor ou classificar objetos, documentos e informações. No campo da administração o termo organização tem dois sentidos. Sendo o primeiro classificado como grupo de indivíduos associados com um objetivo comum. Formam exemplos desse grupo: empresas, associações, órgãos do governo, ou seja, qualquer

entidade pública ou privada. As organizações são compostas de estrutura física, tecnológica e pessoas. E modo como foi estruturado, dividido e seqüenciado o trabalho.

Segundo ensinamentos de MONTANA (2003, p. 170) apud WIKIPÉDIA “organizar é o processo de reunir recursos físicos e humanos essenciais à consecução dos objetivos de uma empresa”. Segundo MAXIMIANO (1992) “uma organização é uma combinação de esforços individuais que tem por finalidade realizar propósitos coletivos. Por meio de uma organização torna-se possível perseguir e alcançar objetivos que seriam inatingíveis para uma pessoa. Uma grande empresa ou uma pequena oficina, um laboratório ou o corpo de bombeiros, um hospital ou uma escola são todos exemplos de organizações”.

WIKIPÉDIA (2007), “Uma organização é formada pela soma de pessoas, máquinas e outros equipamentos, recursos financeiros e outros. A organização então é o resultado da combinação de todos estes elementos orientados a um objetivo comum. Organizar compreende atribuir responsabilidades às pessoas e atividades aos órgãos (unidades administrativas). A estrutura de uma organização é visualizada através do seu organograma. A forma de organizar estes órgãos chama-se de departamentalização”.

2.3. ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Nesse tópico será abordado o conceito de estrutura organizacional segundo os ensinamentos dos autores conforme segue:

Na visão de STONER (1985, p. 230) “Entende-se por estrutura organizacional a forma como as atividades de uma organização são divididas, organizadas e coordenadas. Segundo ele, o processo de organização abrange a divisão da carga de trabalho em tarefas agrupadas de forma lógica e eficiente, que são coordenadas por indivíduos, grupos e departamentos”.

VASCONCELOS & HEMSLEY (1989, p. 3) definem a estrutura organizacional como “O resultado de um processo de distribuição de autoridade dentro da organização, de definição de funções nos diversos níveis hierárquicos e de delineamento de um sistema e comunicação que possibilite o bom desenvolvimento das atividades e o alcance dos objetivos organizacionais”.

ROBBINS (2000, p. 171) entende a estrutura como “um instrumento que estabelece como as tarefas dos cargos devem ser formalmente divididas, agrupadas e coordenadas”.

Analisando a visão conceitual dos autores acima citados, pode-se perceber que em todas as definições, três aspectos são recorrentes: a divisão das atividades globais da organização, o agrupamento dessas atividades de acordo com critérios pré-definidos e a coordenação dessas atividades segundo a distribuição de autoridade e a liberdade para tomada de decisões. Dessa forma, pode-se definir a estrutura organizacional como um instrumento à disposição da organização com o fim de atingir seus objetivos. Esse

instrumento se traduz na divisão de suas atividades, no agrupamento delas de acordo com critérios específicos direcionados para o alcance de suas metas, inseridos num contexto de uma coordenação flexível e eficiente.

2.3.1. Departamentalização

Dentro do ambiente organizacional as atividades existentes podem ser agrupadas de maneira a representar maior agilidade nos processos e rapidez nas tomadas de decisões.

Para STONER (1985, p. 230), “A departamentalização pode ser classificada da seguinte forma: departamentalização por função, departamentalização por produto e ou mercado e a departamentalização matricial”.

É possível visualizar mais facilmente a estrutura cujas atividades são agrupadas por função em organizações pequenas. Nelas, as pessoas são organizadas segundo suas habilidades: recursos humanos, finanças, marketing, e assim por diante. É um tipo de departamentalização altamente difundido.

Os autores VASCONCELOS & HEMSLEY (1988, p. 9) vêem como “principal vantagem da departamentalização funcional a especialização, além da melhor utilização de recursos humanos e materiais”.

No entanto, à medida que as organizações crescem, as desvantagens da estrutura funcional começam a aparecer. STONER (1985, p. 230) enfatiza que “as decisões tendem a ser mais difíceis e as ações mais demoradas”. BATEMAN E SNELL (1998, p. 241) ressaltam como uma das desvantagens da estrutura funcional a atenção concentrada das pessoas nas tarefas funcionais e uma possível perda de foco na

qualidade geral do produto e na satisfação do cliente. O autor enfoca também a alta especialização dos administradores numa estrutura funcional, acarretando o desconhecimento das outras áreas do negócio.

A estrutura por produto ou mercado enfocada por STONER (1985, p. 230) "é aquela estrutura fragmentada em divisões semi-autônomas, onde cada uma delas projeta, produz e comercializa seus próprios produtos ou serviços. Dentro da departamentalização por produto ou mercado incluem-se: a departamentalização por produto, por cliente ou por localização geográfica". A departamentalização por produto é enfocada por BATEMAN E SNELL (1998, p. 241) como "uma estrutura onde as funções que contribuem para um dado produto ou serviço são organizadas sob um administrador".

A abordagem por produto ou serviço apresenta várias vantagens:

1. Cada grupo de produto funciona como uma unidade de resultados, facilitando a coordenação dos resultados esperados. Esse enfoque facilita a utilização máxima da capacitação de recursos humanos, por meio de seu conhecimento especializado;
2. Define a responsabilidade do departamento por um determinado produto, sendo a unidade responsável por todos os aspectos do produto, como desenvolvimento, comercialização e acompanhamento;
3. É uma estrutura versátil e mais flexível;
4. Na medida em que o enfoque da organização é sobre produtos e não sobre a estrutura organizacional interna, as Unidades de produtos podem sofrer alterações para adaptar-se a mudanças do ambiente, sem interferir na estrutura organizacional da Empresa;
5. Criar condições para a inovação e criatividade, já que são necessárias contribuições de grupos heterogêneos para o produto (OLIVEIRA, 2000, p. 21).

VASCONCELOS & HEMSLEY (1989, p. 12) vêem "cada unidade da estrutura departamentalizada por produto ou serviço como quase uma pequena empresa auto-suficiente, "onde tudo gira em torno de um produto ou linha de produtos ou serviços".

No entanto, BATEMAN E SNELL abordam algumas desvantagens da departamentalização por produto ou serviço:

- A coordenação pode tornar-se mais difícil e, embora os administradores aprendam a tornar-se generalistas, podem não adquirir a profundidade da estrutura funcional;
- Funções não centralizadas na administração, mas, sim, inseridas nos vários grupos de produto, acarretando aumento dos custos;
- A tomada de decisão é descentralizada e os administradores podem perder o controle sobre as decisões tomadas em cada Unidade de produto (BATEMAN E SNELL, 1998, p. 241).

A departamentalização por clientes ou consumidores é adotada por empresas que objetivam agrupar suas atividades de acordo com necessidades específicas de cada tipo de cliente. A departamentalização por localização geográfica abrange empresas geograficamente dispersas. As atividades desenvolvidas em um determinado território são agrupadas e colocadas sob a ordem de um único administrador. BATEMAN E SNELL (1998, p. 241) abordam como “principal vantagem desses dois tipos de departamentalização a habilidade de identificar as necessidades dos clientes e oferecer serviços mais rápidos e eficientes”. No entanto, o autor considera como desvantagem, o alto custo decorrente da duplicidade de atividades por meio de muitos grupos de clientes e áreas geográficas. Por fim, encontra-se a departamentalização matricial que, segundo VASCONCELOS & HEMSLEY (1989, p. 24) “é a utilização simultânea de dois ou mais tipos de departamentalização sobre o mesmo grupo de pessoas.” A combinação mais comumente encontrada, nesse caso, é entre os tipos funcional e por produto ou projeto. As pessoas se deslocam de suas unidades para desenvolverem um determinado tipo de projeto, mas permanecem vinculadas ao seu departamento funcional. É uma estrutura onde “os empregados têm dois chefes – isto é, estão sob autoridade dual” (STONER, 1985, p. 235). A estrutura matricial, segundo OLIVEIRA (2000, p. 128), possui vantagens que são: “Maior desenvolvimento pessoal; Possibilidade de maior aprimoramento técnico da equipe de trabalho; Maior

especialização nas atividades desenvolvidas; Maior cumprimento de prazos e do orçamento; Melhor atendimento aos clientes do projeto. A maior desvantagem desse tipo de departamentalização é a dupla subordinação, que pode acarretar um clima de ambigüidade de papéis e relações”.

No entanto, a dupla subordinação é apontada por OLIVEIRA (2000, p. 128), STONER (1985, p. 235) e por BATEMAN E SNELL (1998, p. 241) como a maior desvantagem desse tipo de estrutura, causando conflito de interesses entre os dois tipos de chefia.

Pode-se concluir, dentro das teorias de departamentalização acima abordadas, que a departamentalização por produtos é aquela que se mais adapta ao atual mundo dos negócios. É uma estrutura em que as Unidades de Produtos — ou de Negócios, são formadas por equipes multifuncionais, e profissionais de diversas especialidades compartilham conhecimento. Os profissionais das Unidades de Produtos — ou de Negócios, são responsáveis por todo o projeto, desenvolvendo, comercializando e acompanhando o produto, e são equipes com poder de decisão, tornando a estrutura ágil e flexível.

2.3.2. Estrutura mecanicista e Estrutura orgânica

A organização mecanicista possui alta especialização, gerando cargos simples, rotineiros e padronizados. A estreita margem de controle, principalmente nos níveis hierárquicos elevados, cria uma distância muito grande entre a administração e os funcionários, tornando as relações impessoais. Esse tipo de organização, segundo o autor, é um modelo de eficiência, reforçado por regras, regulamentos e normas rígidas. Na estrutura mecanicista são desconsiderados os julgamentos humanos, os traços de personalidade porque esses fatores são tidos como prejudiciais à eficiência e consistência (ROBBINS 2000, p. 178).

BURNS e STALKER *apud* STONER (1985, p. 236) vêem o “sistema mecanicista caracterizado por uma organização burocrática; esses autores destacam esse tipo de estrutura como mais apropriada para um ambiente estável, onde cada membro da organização continuará a fazer, provavelmente, a mesma tarefa”.

Embora esse modelo de estrutura esteja, a cada dia, mais distante da atual realidade ainda é grande o número de empresas com características mecanicistas.

A organização orgânica, de acordo com os autores citados, tem suas características opostas à da organização mecanicista. Essa organização, segundo ROBBINS (2000, p. 171), “é flexível, adaptável e com pouca formalização. É uma estrutura achatada, utiliza equipes interfuncionais intercaladas com uma estrutura funcional; os funcionários, em geral, participam das decisões e a flexibilidade desse tipo de estrutura permite a adaptação a mudanças, de forma rápida. A organização orgânica estimula o trabalho em equipe”.

BATEMAN E SNELL (1998, p. 239) vêem “a organização orgânica com as seguintes características: comunicação ocorre através do aconselhamento e da informação; tomadas de decisões são mais descentralizadas e informais; compromisso com as metas organizacionais se sobrepõe à obediência e à autoridade; funcionários se relacionam de maneira informal e pessoal, e uns auxiliam os outros”.

STONER (1985, p. 235) percebe a estrutura orgânica como mais adequada a um ambiente turbulento. Ele defende a combinação das duas estruturas para ambientes em mudança. Segundo o autor, “na estrutura orgânica os trabalhos devem ser constantemente redefinidos para se ajustarem às necessidades da organização, devido às mudanças constantes. Nesse tipo de estrutura, as soluções de problemas criativas e

a tomada de decisões rápida, necessárias para acompanhar as turbulências do ambiente, são mais bem realizadas em grupos onde os membros podem se comunicar abertamente”.

A estrutura mecanicista é a essência da eficiência, nos moldes da Administração Científica. Com alto grau de previsibilidade, alta formalização e alta padronização, a estrita unidade de comando assegura a existência de uma hierárquica formal de autoridade e que privilegia os relacionamentos impessoais.

A estrutura orgânica viu-se que é o oposto da estrutura mecanicista. Conforme afirma ROBBINS (2000, p. 179), “ela é tão solta, adaptável e flexível quanto a estrutura mecanicista é rígida e estável. A alta flexibilidade permite que ela se adapte rapidamente às necessidades. Nesse tipo de estrutura, embora exista divisão de trabalho, as funções não são padronizadas. Os funcionários são altamente qualificados e treinados. As pessoas tendem para o trabalho em equipe e existe uma colaboração mútua, o que torna o controle rígido totalmente desnecessário”.

A incerteza ambiental tem sido vista como o principal elemento “determinante” da estrutura organizacional. Condições ambientais diferentes requerem diferentes tipos de ajustes na estrutura organizacional para que um alto nível de desempenho seja alcançado. A variabilidade ambiental é o principal fator contribuinte para a incerteza daqueles que tomam decisões nas organizações. Portanto, quanto maior a incerteza e a variabilidade ambiental, tanto mais a estrutura deve ser adaptativa e, portanto, maior a necessidade de flexibilidade. Consequentemente, para organizações que enfrentam ambientes muito dinâmicos, a estrutura orgânica resultará em maior eficácia organizacional. Inversamente, em ambientes relativamente estáticos, simples e com recursos em abundância, a estrutura mecanicista será mais apropriada (ROBBINS, 2000, p. 182).

Têm-se constatado uma tendência cada vez maior de reestruturar as organizações, objetivando torná-las orgânicas. Essa tendência é impulsionada pela complexidade e pelos desafios do novo mundo que para PINCHOT (1995, p. 32):

“requer organizações vividas e inteligentes”. A globalização, o aumento da competitividade, o aumento do nível de exigência dos clientes são fatores ambientais com os quais a empresa tem que lidar.

2.4. RECURSOS NECESSÁRIOS

MOSIMANN e FISCH (1999, p. 13), “O complexo mundo empresarial da atualidade formou-se com base no desenvolvimento das empresas e vem sofrendo modificações contínuas, às vezes com maior ou menor intensidade. Para enfrentar tais circunstâncias, as empresas precisam utilizar alguns conceitos e técnicas que possibilitem o controle de seu desempenho”.

MOSIMANN e FISCH (1999, p. 18), “Toda empresa exerce uma atividade econômica, que se caracteriza por eventos econômicos como consumo, troca ou produção de recursos escassos. Esses recursos escassos, chamados recursos econômicos, são constituídos de: recursos financeiros, recursos humanos, recursos materiais (recursos transformados e recursos naturais); recursos tecnológicos e recursos de informação”.

Os autores MOSIMANN e FISCH (1999, p. 18) ainda complementam: “Tais recursos são denominados recursos econômicos, porque seu valor é validado pelo mercado em função de sua escassez, em uma determinada data. Assim, seu valor econômico tende a flutuar à medida que os recursos são mais ou menos escassos”.

2.5 GESTÃO EMPRESARIAL

Além de estar relacionada com os sistemas contábeis a controladoria faz parte de todo o processo de gestão, desde o planejamento até o controle, gerando e fornecendo informações para o cumprimento da missão, otimizando, dessa maneira, os resultados e continuidade da empresa.

Conforme ensinamentos de PERES JUNIOR no processo de gestão a controladoria possuem as seguintes funções:

No planejamento estratégico, cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa. No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises. No controle, cabe ao *controller* exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (PERES JUNIOR et al, 1997, p.37).

MOSIMANN e FISCH (1999, p.75), “A definição de autoridade e responsabilidade dos gestores de cada área deverá ser evidenciar claramente os limites de sua atuação para que as tarefas a cargo de cada gestor não sejam controladas por outro e não haja atividade alguma sem responsável, isto é, áreas cinzentas”.

GUERREIRO apud MOSIMANN e FISCH (1999, p.75), “Os planos devem ser validos para permitir o atingimento dos resultados com os recursos disponíveis; aceitos para que haja efetivo engajamento em todos os níveis hierárquicos da empresa no cumprimento das metas; e atuais para que reflitam o impacto das variáveis ambientais”.

2.6. PLANO ESTRATÉGICO DA EMPRESA

A sofisticação tecnológica, os imensos mercados que abriram e as maneiras de se chegar a eles, a produção em massa, a concepção de tecnoestrutura empresarial, a acirrada competição inter e intranacional exigem do administrador extraordinária atenção à necessidade de, com razoável antecedência, estabelecer missões e objetivos da empresa, estudar e selecionar os caminhos alternativos, implantar a estrutura e implementar os planos e idéias escolhidas. Em outras palavras, PLANEJAR (LOPES apud MOSIMANN E FISCH, 1999, p.11).

ETZEL et al. (2001, p. 52), “O planejamento deve estar sustentado naquilo que os gestores da organização pretendem conquistar, para isso é necessário que seja desenvolvido um plano estratégico para que o que foi pretendido seja realizado. A gerência deve primeiro decidir o que pretende conquistar enquanto organização e desenvolver um plano estratégico para alcançar resultados”.

ETZEL et al. (2001), “Logo após a conclusão do planejamento estratégico focando a organização como um todo, o gestor devem traçar planos paralelos para cada área funcional importante, sempre tendo como guia a missão ampla da organização, sua metas e objetivos”.

HOOLEY, et al. (2001), “O início da definição da estratégia se dá com a avaliação das capacidades da organização, seus pontos fortes e fracos em relação aos concorrentes, como também das oportunidades e ameaças apresentadas pelo ambiente no qual a mesma está inserida”.

FERRELL, et al., (2000), “Uma empresa deve desenvolver estratégias que ajustem as forças e as oportunidades, convertam fraquezas em forças, minimizem as desvantagens decorrentes das fraquezas que se transformam em ameaças e minimizem o impacto das limitações das fraquezas que coincidem com as

oportunidades”.

O planejamento é feito apenas por causa da globalização, das incertezas, do aumento da competição, ou das novas tecnologias, que tornam o ambiente mais inseguro e cheio de riscos. Planeja-se porque existem tarefas a cumprir, atividades a desempenhar, enfim, produtos a fabricar, serviços a prestar. Deseja-se fazer isso da forma mais econômica possível, coordenando o uso dos diferentes recursos, humanos, materiais, financeiros tecnológicos, cada um a seu tempo, com suas especificidades próprias, para que os objetivos possam ser atingidos. Ao lado disso, a empresa precisa perdurar no tempo, ter continuidade, maximizando o fluxo de benefícios para os acionistas, empregados, clientes, fornecedores e demais entidades da sociedade. (CATELLI, 1999, p. 147).

DRUCKER (1997, p.77) define planejamento estratégico como “um processo contínuo de tomada de decisões passíveis de riscos, organização de maneira sistemática das atividades que são necessárias à execução de tais decisões e que através de *feedback*, organizado e sistemático, pode-se medir os resultados das decisões”.

2.6.1. Missão da Empresa

Em sua obra, FIGUEIREDO e CAGGIANO (1997, p. 24) definem “Missão significa finalidade, objetivo ou propósito básico e permanente da existência de uma empresa; está sempre ligada ao oferecimento de produtos e serviços para satisfação das necessidades do consumidor”.

Enquanto que CATELLI (1999, p.50) cita “Uma característica fundamental de um sistema é a existência de um objetivo comum as suas partes, que as integra de forma a constituir o todo”.

GUERREIRO *apud* CATELLI (1999, p. 50) observa que “os objetivos de uma empresa podem ser diversos e uns mais importantes do que outros: uns podem ser atingidos em prazos mais curtos do que outros; além de ser possível que se refiram a

atividades específicas como suprimentos, marketing, produção”.

A missão da empresa, que se refere à razão de sua existência, caracteriza-se como o elemento que orienta e integra suas partes (subsistemas), constituindo-se num objetivo permanente e fundamental para sua atuação. Qualquer empresa possui uma missão, que pode ou não ter sido explicitada. Tendo em vista que a missão da empresa constitui seu principal objetivo e condiciona fortemente sua atuação, há necessidade de explicitá-la adequadamente. A explicitação da missão de uma empresa requer considerá-la como um objetivo permanente, capaz de orientar a definição de outros objetivos mais específicos da empresa, como os sociais e econômicos. Tais objetivos, por sua vez, devem orientar a definição de objetivos mais específicos, como por exemplo, os das áreas e atividades que compõe a empresa, formando, assim uma hierarquia de objetivos, em cujo topo figura a missão da empresa. Todos esses objetivos devem orientar-se para os interesses globais da empresa CATELLI (1999, p. 51).

2.6.2. Crenças e Valores

NAKAGAWA (1993, p. 26) define crença como: “aceitação como verdade, de fatos, declarações ou um conjunto de circunstâncias. Valor é o prêmio que se atribui às crenças, quando estas são adequadamente claras para se fazerem escolhas entre diversas alternativas possíveis”.

2.6.3. Estratégias

Segundo KAPLAN e NORTON (1997, p. 154) “estratégia é o conjunto de hipóteses sobre causas e efeitos. Essas relações de causa e efeito podem ser expressas por uma seqüência de afirmativas do tipo se – então”.

KAPLAN e NORTON (1997, p. 38) definem ainda, estratégia como sendo: A escolha dos segmentos de mercado e clientes que as unidades de negócios pretendem servir, identificando os processos internos críticos nos quais a unidade deve atingir a excelência para concretizar suas propostas de valor aos clientes-alvo, e selecionando as capacidades individuais e organizacionais para atingir os objetivos internos, dos clientes e financeiros.

2.6.4. Objetivos

NAKAGAWA (1993, p. 27) “Comumente os objetivos de uma empresa estão relacionados com vendas, lucros, retorno sobre o investimento, participação no mercado. Áreas como o desenvolvimento de produtos, produtividade, redução de custos, desenvolvimento gerencial, responsabilidade social são muitas vezes abrangidas no estabelecimento dos objetivos”.

Segundo os autores Figueiredo e Caggiano (1997, p. 76) existem dois tipos básicos de objetivos organizacionais: 1) Objetivos principais da corporação que traduzem as políticas e os ideais da organização; e 2) Metas que são derivadas desses objetivos e estabelecem linhas específicas para a organização e incluem também objetivos menores, tais como padrões de desempenho para gestores e empregados de departamentos.

Conforme o que foi mencionado acima, FIGUEIREDO E CAGGIANO (1997, p. 76) complementa “que existe uma hierarquia de metas que aplicável da a todos os níveis da organização, que está subordinada às metas principais que as interpretam”.

2.6.5. Metas

Conforme os autores Figueiredo e Caggiano (1997, p.77) “metas são objetivos quantificados para os quais foram determinados os alvos e os esforços serão direcionados. Enquanto os objetivos podem parecer, de certa maneira, um pouco vagos, as metas não, pois são alvos nos quais serão concentrados todos os esforços do período de planejamento”.

2.6.6. Análise *Swot*: análise das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças.

A análise *SWOT* é uma etapa importante no planejamento de estratégico de uma empresa. Utiliza e organiza todas as informações decorrentes da análise ambiental. Fundamentalmente são analisados dois cenários, no caso, o cenário interno e externo. O primeiro envolve análises relativas aos pontos fracos e pontos fortes da organização. O cenário externo relaciona-se com a percepção das oportunidades e ameaças exteriores à organização.

As forças e fraquezas podem ser avaliadas em dimensões como a estrutura organizacional, o acesso à informação e a novas tecnologias, investimentos em P&D, disponibilidade e uso dos recursos financeiros, comunicação entre as áreas, qualidade do produto ou serviço prestado, recursos humanos, participação de mercado, capacidade de produção, entre outros. As oportunidades e ameaças estão relacionadas com a avaliação do cenário econômico, das tendências sociais, da tecnologia disponível no mercado, da avaliação dos pontos fortes (ameaças) e pontos fracos da concorrência (oportunidades), e da exploração de mercados, segmentos ou nichos não explorados (FERRELL, et al., 2000).

A análise *SWOT*, quando bem conduzida, proporciona vários benefícios para a organização. O primeiro deles refere-se à simplicidade para realizá-la. Entretanto, é fundamental que exista entendimento pleno da natureza da empresa e do setor em que esta opera. Cabe ressaltar a importância de manter o foco durante sua elaboração. Muitas vezes, as organizações fazem uma abordagem superficial, que não evidencia as forças e fraquezas reais da organização. Neste caso, os resultados esperados não são alcançados e o programa perde seu crédito perante os colaboradores.

Quando a organização possui várias Unidades Estratégicas de Negócio, as análises SWOT de todas estas unidades podem ser combinadas para criar uma para a empresa como um todo. Nesta etapa, os concorrentes devem ser analisados e avaliados em todos os aspectos.

Nenhum concorrente deve ser subestimado. Grandes empresas que disputam participação de mercado entre si acabam subestimando concorrentes menores, que por sua vez podem arrematar parcelas consideráveis de grandes competidores.

A análise *SWOT* permite maior integração e troca de informações entre as áreas. Os problemas da organização ou da unidade de negócio específica passam a ser analisados sob várias perspectivas. Desta forma, a análise torna-se mais rica e criativa, conduzindo a melhores soluções para os problemas.

Cuidados devem ser tomados para que as forças e fraquezas não sejam confundidas com as oportunidades e ameaças. As forças e fraquezas são de âmbito interno. Fraquezas e ameaças devem ser superadas ou minimizadas ao máximo, de modo que a organização possa programar estratégias e ações eficazes para aproveitar as oportunidades atuais e futuras, criando, desta forma, vantagem competitiva sobre seus concorrentes.

A avaliação das forças e fraquezas da organização não deve limitar-se exclusivamente ao produto ou ao serviço prestado. Devem-se enxergar os problemas e necessidades não atendidas dos clientes, de modo a oferecer soluções integradas. Para alcançar suas metas e objetivos estratégicos, é fundamental que a organização desenvolva a habilidade de transformar forças internas em capacidades. Essas capacidades, quando agregam maior valor para o cliente do que a concorrência, criam

vantagem competitiva à medida que permitem aproveitar as oportunidades disponíveis no ambiente externo. Um dos grandes desafios das organizações consiste em desenvolver e manter capacidades e vantagens competitivas em relação a seus concorrentes.

Além de combinar forças e oportunidades, a organização precisa adotar estratégias que permitam converter fraquezas em forças e ameaças em oportunidades. O primeiro caso é mais simples, uma vez que envolve aspectos internos da organização, ao passo que o último, envolve diversas variáveis ambientais. Além disso, a concorrência pode aproveitar-se rapidamente das oportunidades, obrigando a empresa a rever suas estratégias e ações.

Algumas vezes a organização não consegue converter as fraquezas e ameaças a curto e longo prazo. Neste caso, é fundamental dispor de estratégias que permitam minimizá-las ao máximo. O reposicionamento do produto no mercado pode ser útil em situações como essa. Quando as fraquezas e ameaças não podem ser minimizadas ou evitadas, devido a limitações próprias, a diversificação pode ser uma saída inteligente, diminuindo o risco de operar em somente um mercado ou segmento.

A análise ambiental é uma ferramenta que, se bem utilizada, contribui para a melhor administração dos recursos da empresa, orientando-os para os interesses da organização. Para Cobra (1992, p. 123) “a administração deve estar permanentemente orientada para monitorar o meio ambiente com o objetivo de descobrir novas oportunidades, desenvolver vantagens competitivas e sustentar o crescimento”.

Em vista disso é importante que se conheça ao máximo as variáveis deste ambiente que serão abordadas sob duas óticas: o Micro Ambiente, constituído por

fornecedores, concorrentes, intermediários e consumidores; e o Macro Ambiente, que engloba economia, tecnologia, política/legal, social, ecologia, dentre outras.

A análise destes fatores contribui para que a empresa possa se posicionar em relação àqueles que interferem direta ou indiretamente no cotidiano da organização.

2.7. IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA

A controladoria teve início com um profissional denominado controller.

Os títulos de *controller* como o tesoureiro tiveram sua origem no governo, na Inglaterra. No século XV o título foi usado em vários cargos da *English Royal Household*, como o *comptroller* das contas na repartição *Lord Chamberlain*. O *Continental Congress* nomeou um *comptroller* em 1778; o Departamento de Tesouraria estabeleceu a função de *comptroller* em 1789; a função foi sendo estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. O título e função do *comptroller* foram estendidos para corporações de negócio através das estradas de ferro, nos Estados Unidos (DEL VALLE *et. al. apud* ARAGAKI, 2002, p.1)

Conforme acima exposto, a controladoria iniciou-se na Inglaterra e foi na área pública que se deu o marco do seu desenvolvimento. Em seguida, alastrou-se para os Estados Unidos, através das estradas de ferro, do surgimento dos conglomerados comerciais e da participação de inúmeros acionistas em operações financeiras, atingindo a iniciativa privada.

A palavra *controller* não existe no nosso dicionário. HORNGREN (1985, p.9) registra que “o termo *controller* (às vezes escrito com p, *comptroller*, derivado do francês, *compte*, quer dizer conta) significa o principal executivo da área de contabilidade administrativa”.

Essa palavra foi, gradativamente, sendo incluída e utilizada na área comercial e empresarial através da influência dos Estados Unidos, Inglaterra e outros países. TUNG

(1973, p.77) afirma em sua obra: “As palavras *controller* e *comptroller* eram utilizadas, inicialmente, nesses respectivos países, para designar o executivo que tinha a tarefa de controlar ou verificar as contas. Com a evolução industrial e comercial, essa definição tornou-se inadequada, visto não abranger a amplitude das funções do *controller*”.

Conforme pode extrair do comentário acima, percebe-se que o significado da palavra *controller* tinha dimensões bem menores do que representa atualmente. Hoje em dia o profissional que desempenha essa função é visto em amplitude, responsabilizando-se pela contabilidade gerencial, pelo sistema de informações gerenciais, pelo orçamento e avaliação das informações geradas pela contabilidade para os gestores tomarem decisões assertivas.

No Brasil, na década de 60 as empresas aumentaram a procura por profissionais de controladoria. Tal aumento ocorreu devido a três razões:

A instalação de empresas estrangeiras, notadamente norte-americanas, trouxe ou arraigou a cultura da utilização da área de controladoria para o solo brasileiro; A maior penetração de empresas multinacionais acirrou a competição, forçando as empresas aqui instaladas, principalmente as nacionais, a se reestruturar; Com o crescimento econômico as empresas ganharam porte e suas operações aumentaram em complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização (SIQUEIRA E SOLTELINHO, 2001, p.69).

Segundo MOSIMANN apud FIGUEREDO E CAGGIANO (1997, p. 28), “a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão Econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia”.

Segundo MOSIMANN E FISCH (1999, p. 88) “A controladoria consiste em um

corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: a) como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”.

Na visão de CATELLI (1999, p. 370), “A controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistemas da informação”.

O aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, criando a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial mais efetivo, tem sido, entre outras, algumas razões para que a responsabilidade com o gerenciamento das finanças das empresas tenha aumentado de importância dentro do processo de condução dos negócios. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997, p. 26).

Conforme abordado por PELEIAS em sua obra (2002, p. 16): “Outro fator que merece destaque é a necessidade da controladoria ser concebida como uma área autônoma, para que possa atingir seus propósitos e cumprir sua missão. Não deve estar vinculada às áreas de responsabilidade que realizam os negócios, pois para sua atuação eficaz é necessária a isenção na orientação às decisões”.

A área de Controladoria, em primeiro momento, efetua a coordenação do processo de planejamento das diversas áreas e atividades, objetivando o melhor desempenho econômica da empresa como um todo. Em um segundo momento, facilita a ação dos gestores das diversas áreas, mantendo um sistema de informação econômico-financeiro que apóia todas as fases do processo decisório, de forma que os gestores otimizem o resultado de cada evento. Finalmente, efetua o controle dos desempenhos, no sentido de assegurar que o resultado econômico global seja efetivamente atingido (GUERREIRO, 1999, p. 94).

Na visão de FIGUEIREDO E CAGGIANO (1997, p. 27), “O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”.

As atividades básicas podem ser classificadas da seguinte maneira:

- 1 Planejamento: estabelecer e manter um plano integrado para as operações consistentes com os objetivos e as metas da companhia, a curto e em longo prazo, que dever ser analisado e revisado constantemente, comunicado aos vários níveis de gerencia por meio de um apropriado sistema de comunicação.
- 2 Controle: desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho para que sirvam como guias de orientação ao outros gestores no desempenho de suas funções, assegurando que o resultado real das atividades esteja em conformidade com os padrões estabelecidos.
- 3 Informação: preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisão, avaliar os dados, tendo como referência os objetivos das unidades e da companhia; preparar as informações para uso externo para que atendam às exigências do governo, aos interesses dos acionistas, das instituições financeiras, dos clientes e do público em geral.
- 4 Contabilidade: delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos em todos os níveis da empresa, inclusive em todas as divisões, mantendo registros de todas as transações financeiras nos livros contábeis de acordo com os princípios de contabilidade e com finalidade de controle interno. Preparar as demonstrações financeiras externas de acordo com as exigências do governo.
- 5 Outras funções: administrar e supervisionar cada uma das atividades que impactam o desempenho empresarial, como impostos federais, estaduais e municipais, envolvendo-se até mesmo com negociação com as autoridades fiscais, quando necessário. Manter relacionamento adequado com os auditores internos e externos; estabelecer planos de seguro; desenvolver e manter sistemas e procedimentos de registro, supervisionar a tesouraria: instituir programas de financiamento; e muitas outras atividades (FIGUEREDO E CAGGIANO, 1997, p. 27).

2.7.1. Controller

Em sua obra FIGUEIREDO E CAGGIANO (1997, p 28) destaca que: “O *controller* é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançam se trabalhassem independentemente”.

Na concepção de PERES JUNIOR et. al (1997, p. 84) o *controller* “É o principal executivo da contabilidade gerencial. A função do *controller* não é controlar, mas fornecer o assessoramento à administração para que ela cumpra essa função”.

KANITZ *apud* FIGUEIREDO E CAGGIANO (1997, p 29) afirma que: “ os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Além disso as informações que chegam ao *controller* são predominantemente de natureza quantitativa, física, monetária, ou ambas”.

Segundo MENDES *apud* FIGUEIREDO E CAGGIANO (1997, p 29) “o *controller* pode ser visto ao mesmo tempo como um protagonista e coadjuvante de uma mudança comportamental importante sem precedentes na história da contabilidade e da administração”.

HECKERT e WILSON *apud* FIGUEIREDO E CAGGIANO (1997, p 29) “estabelecem alguns princípios que devem nortear o trabalho do controller: iniciativa,

visão econômica, comunicação racional, síntese, visão voltada para o futuro, oportunidade, persistência, cooperação, imparcialidade, persuasão, consciência de suas próprias limitações”.

O controller, em função das diversas tarefas que lhe foram atribuídas, deve possuir as seguintes qualificações:

- a) entendimento geral do setor de atividade econômica do qual a sua empresa faz parte e das forças políticas, econômicas e sociais diretamente relacionadas;
- b) conhecimento amplo de sua própria empresa, sua história, suas políticas, seu programa, sua organização e, até certo ponto, de suas operações;
- c) entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;
- d) entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal;
- e) habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos de tal forma que se tornem a base para a ação;
- f) habilidade de expressar idéias claras por escrito, isto é, na linguagem adequada; e
- g) conhecimento amplo dos princípios e procedimentos contábeis e habilidade para dirigir pesquisas estatísticas (HECKERT e WILSON apud MOSIMANN E FISCH, 1999, P. 94).

Na maioria das vezes o profissional que desempenha a função de *controller* acaba tornando-se o responsável pelo projeto, implementação e a manutenção de sistemas integrados de informações, que deixa o conceito de contabilidade e seus gestores, suportados pelas teorias da decisão, mensuração e informação. É esse assunto que será abordado no tópico seguinte.

2.7.2. Sistema de informação

Em CATELLI (1999, p. 301) “Para assegurar o cumprimento da missão e sua continuidade, os gestores, na sua condução das atividades empresariais, o farão de maneira formal, de acordo com a estrutura definida pelo processo de gestão - que analiticamente correspondem às fases de planejamento, execução e controle - e cuja característica é demandar uma sucessão de tomadas de decisões”.

CATELLI (1999, p. 301) "As decisões tomadas, estruturadas num processo de tomada de decisão, devem ser as melhores possíveis e adequadas. Dizem respeito aos diversos eventos, como comprar, estocar, produzir, vender, aplicar, captar, etc. e estarão sendo apoiadas por modelo de decisão aderentes à realidade físico-operacional. Para tanto, devem estar disponíveis dados, informações e dispositivos que permitam a simulação e a escolha da melhor alternativa entre as elencadas".

Um sistema de informações pode ser conceituado como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade. O conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que o compõe transforma os dados captados em informações, com a observância dos limites impostos pelos usuários quanto ao tipo de informação necessária a suas decisões, condicionando, portanto, a relação dos dados de entrada. Tais limites evidenciam a intenção dos usuários quanto à determinação dos sacrifícios que devem ser feitos para se obter um retorno esperado de suas decisões, tomadas em condições de incerteza (MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 54).

Segundo Tung (1973, p.390), "os relatórios são elaborados para atender aos usuários e: calcular o lucro e as vantagens obtidas em relação aos planos estabelecidos; melhor controlar as operações correntes e tomar as decisões necessárias; avaliar o desempenho por área, responsabilidade, fornecer bases para o planejamento futuro".

Eles podem ser classificados em dois tipos: os que a administração deve ter sempre em mãos e os que são elaborados quando solicitados, e devem seguir um programa de trabalho para atender às necessidades da empresa: a) fornecer informações econômico-financeiras sobre as operações da empresa à cúpula administrativa; b) alertar em tempo hábil os desvios ocorridos sobre os planos; c) estar interligado às áreas comerciais e de produção para acompanhamento dos planos de ação; d) manter-se informado sobre todos os acontecimentos externos à empresa; e) melhorar os sistemas de relatórios com seminários em outras áreas da empresa e entidades externas; e f) manter contato com outros departamentos para melhor esclarecer os fatos relatados (TUNG, 1973, p.390)

A controladoria é responsável pela coordenação de esforços para atingir os resultados propostos pelos gestores, bem como pela criação, implantação e

manutenção do sistema de informações. Assim ela concentra e tem acesso a todos os dados e informações, permitindo com isso o controle do banco de dados da empresa. Tal procedimento permite a elaboração de relatórios tempestivos e claros aos gestores e demais interessados pelas informações. A partir do momento em que a controladoria assume o banco de dados e as informações da organização, ela se responsabiliza pela qualidade das informações que serão repassadas aos gestores e demais interessados. Não obstante, cria controles que atendam às necessidades dos usuários e proporcione condições de análise de tendências e influências, base para a elaboração do planejamento.

2.8. BENEFÍCIOS DA CONTROLADORIA

CATELLI (1999, p. 380), “A controladoria contribuirá com suas crenças e valores na definição do Modelo de Gestão, no estabelecimento, entre outras, das seguintes “regras” para os gestores: grau de autonomia dos gestores, processo de gestão, avaliação de desempenhos; sistema de recompensas/punições”.

“O papel da Controladoria como órgão administrativo é zelar pelo bom desempenho da empresa, administrativo as sinergias existentes entre as áreas em busca de maior grau de eficácia empresarial. O desenvolvimento de sistemas e metodologias que proponham modelos gerenciais que otimizem o desempenho das empresas por meio de um sistema de gestão e informação é a contribuição esperada dos contadores, para aproximar a contabilidade das necessidades atuais do mundo dos negócios. O lucro, corretamente calculado, pode ser considerado o melhor indicador do resultado, e este se caracteriza pelo aumento do valor agregado ao Patrimônio Líquido da empresa, evidenciando o desempenho de cada área, caracterizando e avaliando a atuação de cada gestor (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1997, p. 41)

Conforme aborda em sua obra CATELLI (1999, p. 374) “É responsabilidade da Controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões,

pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializem-se em instrumentos disponibilizados aos gestores”.

A controladoria tem sob sua incumbência controlar os assuntos econômicos-financeiros e apontar os desvios detectados. As ações corretivas desses desvios cabem aos gestores de cada área, sendo a atribuição do controller a cobrança da efetiva implementação das ações corretivas necessárias em suas áreas. Além disso, deve julgar os resultados das providências propostas pelos gestores, sob o ponto de vista econômico. Portanto, é objetivo do controle exercido pela controladoria, comparar o que foi planejado com o que foi realizado, nos aspectos econômico-financeiros, de forma a conduzir à eficácia empresarial” (MOSIMANN E FISH, 1999, p.127).

CATELLI (1999, p. 374) “A quota-parte da contribuição da área de controladoria caracteriza-se por buscar a otimização do resultado econômico da empresa, numa atuação sinérgica junto às demais áreas de responsabilidade, provendo toda a base conceitual e operacional relativa aos sistemas de informações”.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho realizado a partir de pesquisas bibliográficas com a qual se procurou destacar a importância da Controladoria como órgão de *staff* para a eficiência e a eficácia do processo de gestão. Da revisão literária que foi realizada foram retiradas diversas citações, com as quais se buscou apresentar os conceitos inerentes ao tema Controladoria e sua importância como ferramenta de apoio aos gestores organizacionais.

Os gestores atuam em empresas que podem ser definidas como um agrupamento humano hierarquizado que visa através de recursos intelectuais, físicos e financeiros extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços. As empresas podem ser classificadas em empresas industriais, comerciais, ou ainda, como prestadora de serviços.

Empresa industrial pertence ao setor secundário, transforma produtos produzidos pelo setor primário em produtos de consumo, ou mesmo em máquinas industriais. Compreende-se com indústria toda a atividade humana que, por meio do trabalho, transforma matérias-primas em outros produtos. Possuindo desta maneira um maior valor agregado pode ou não ser comercializado. É subdividida em: artesanal, manufatureira ou fabril, essa classificação dependerá da tecnologia utilizada para a produção. Ao conjunto de indústrias, deu-se o nome de setor secundário, em oposição à agricultura (setor primário) e ao comércio e serviços (setor terciário), de acordo com a posição que cada atividade normalmente está na cadeia de produção e consumo.

Empresa Comercial pertence ao setor terciário, caracterizando-se pela comercialização de produtos em geral, e o oferecimento de serviços comerciais, pessoais ou comunitários, a terceiros. Basicamente o setor terciário é o setor que recebe as matérias do setor secundário e os distribui para o consumidor. Atualmente o setor terciário encontra-se extremamente diversificado. O comércio pode estar relacionado à economia formal, legalmente estabelecido, com firma registrada, dentro da lei e pagando impostos, ou pode ainda estar relacionado à economia informal, que são as atividades à margem da formalidade, sem firma registrada, sem emitir notas fiscais, sem pagar imposto.

E ainda, empresas prestadora de serviços, estas atuam juntamente como o setor de comércio o setor de serviços integra o Setor Terciário. No que tange a economia, esse setor representa uma das maiores mudanças verificadas no século XX. Em linhas gerais é o setor que mais gera empregos em diversos países. O setor de serviços gera mais da metade da renda nacional. Compõe esse setor: comércio, turismo, serviços financeiros, jurídicos, de informática, comunicação, engenharia, auditoria, consultoria, propaganda e publicidade, seguro, corretagem, transporte e armazenagem, além das atividades públicas e privadas de defesa, segurança, saúde e educação, entre outros.

A organização é o modo como se organiza um sistema. No campo da administração o termo organização tem dois sentidos. Sendo o primeiro classificado como grupo de indivíduos associados com um objetivo comum. Formam exemplos desse grupo: empresas, associações, órgãos do governo, ou seja, qualquer entidade pública ou privada. As organizações são compostas de estrutura física, tecnológica e

pessoas. E modo como foi estruturado, dividido e seqüenciado o trabalho. A estrutura de uma organização é visualizada através do seu organograma e a forma de organizar estes órgãos chama-se de departamentalização.

Pode-se definir a estrutura organizacional como um instrumento à disposição da organização com o fim de atingir seus objetivos. Esse instrumento se traduz na divisão de suas atividades, no agrupamento delas de acordo com critérios específicos direcionados para o alcance de suas metas, inseridos num contexto de uma coordenação flexível e eficiente. Dentro do ambiente organizacional as atividades existentes podem ser agrupadas de maneira a representar maior agilidade nos processos e rapidez nas tomadas de decisões. É possível visualizar mais facilmente a estrutura cujas atividades são agrupadas por função em organizações pequenas. Nelas, as pessoas são organizadas segundo suas habilidades: recursos humanos, finanças, marketing, e assim por diante.

O estabelecimento de um planejamento estratégico é de grande importância para o sucesso organizacional. Merecendo destaque nesse processo a análise *SWOT*. Com essa ferramenta a organização as informações decorrentes da análise ambiental. Fundamentalmente são analisados dois cenários, no caso, o cenário interno e externo. O primeiro envolve análises relativas aos pontos fracos e pontos fortes da organização. O cenário externo relaciona-se com a percepção das oportunidades e ameaças exteriores à organização. A análise *SWOT*, quando bem conduzida, proporciona vários benefícios para a organização. O primeiro deles refere-se à simplicidade para realizá-la. Entretanto, é fundamental que exista entendimento pleno da natureza da empresa e do setor em que esta opera. Cabe ressaltar a importância de manter o foco durante sua

elaboração. Muitas vezes, as organizações fazem uma abordagem superficial, que não evidencia as forças e fraquezas reais da organização. Neste caso, os resultados esperados não são alcançados e o programa perde seu crédito perante os colaboradores.

Além de combinar forças e oportunidades, a organização precisa adotar estratégias que permitam converter fraquezas em forças e ameaças em oportunidades. O primeiro caso é mais simples, uma vez que envolve aspectos internos da organização, ao passo que o último, envolve diversas variáveis ambientais. Além disso, a concorrência pode aproveitar-se rapidamente das oportunidades, obrigando a empresa a rever suas estratégias e ações. Algumas vezes a organização não consegue converter as fraquezas e ameaças a curto e longo prazo. Neste caso, é fundamental dispor de estratégias que permitam minimizá-las ao máximo. O reposicionamento do produto no mercado pode ser útil em situações como essa. Quando as fraquezas e ameaças não podem ser minimizadas ou evitadas, devido a limitações próprias, a diversificação pode ser uma saída inteligente, diminuindo o risco de operar em somente um mercado ou segmento. A análise destes fatores contribui para que a empresa possa se posicionar em relação àqueles que interferem direta ou indiretamente no cotidiano da organização.

A controladoria ganhou importância no cenário econômico devido competitividade do mercado e a conseqüente necessidade de informações confiáveis para a tomada de decisão dos gestores que possibilitem ações rápidas e eficientes para que consigam manter sua participação no mercado. A Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das

ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão Econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia. Pode ser visualizada sob dois enfoques: como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial. São atividades básicas da controladoria: planejamento, controle, informação e contabilidade.

Com isso o profissional da área de Controladoria tem um papel muito importante contribuindo com a gestão e a tomada de decisões nas organizações. Além do que esses profissionais são os responsáveis pela escolha, desenvolvimento e implementação da tecnologia de informação que a empresa utilizará para extrair as informações. Lembrando que um dos pontos necessários para que as empresas se mantenham no mercado é a clareza das informações e sua acuracidade. O profissional da Controladoria torna-se membro influente nas gestões empresariais, contribuindo com sua visão estratégica com informações objetivas, rápidas e precisas.

São benefícios proporcionados pela Controladoria a contribuição com suas crenças e valores na definição do Modelo de Gestão, no estabelecimento, entre outras, das seguintes “regras” para os gestores: grau de autonomia dos gestores, processo de gestão, avaliação de desempenhos; sistema de recompensas/punições.

É responsabilidade da Controladoria atuar como a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializem-se em instrumentos disponibilizados aos gestores. Outra contribuição da área de controladoria caracteriza-se por buscar a otimização do resultado econômico da empresa, numa atuação sinérgica junto às demais áreas de responsabilidade, provendo toda a base conceitual e operacional relativa aos sistemas de informações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAGAKI, Carlos. **Qual é o papel da controladoria? Quais são suas competências? Um pouco de história.** Disponível em: <http://www.fig.br/artigos/>. Acesso em: 16 de set. 2007.

BATEMAN, Thomas S & SNELL, Scott A. **Administração - Construindo Vantagem Competitiva.** São Paulo: Atlas, 1998.

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica - GECON.** São Paulo: Atlas, 1999.

COBRA, M. H. N. **Administração de marketing.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

DRUCKER, P. **O advento da nova organização.** In: *Diálogo*, nº 1. Rio de Janeiro: USIS, 1989.

ETZEL, J. M.; WALKER, J. B.; STANTON, J. W. **Marketing.** São Paulo: Makron Books, 2001.

FERREL, O. C.; HARTLINE, M. D.; LUCAS, G. H.; LUCK, D. **Estratégia de Marketing.** São Paulo: Atlas, 2000.

HOOLEY, J. G.; SAUNDERS, A. J.; PIERCY, F. N. **Estratégia de marketing e posicionamento competitivo.** 2.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2001.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à Contabilidade Gerencial.** Rio de Janeiro: Prentice/ Hall do Brasil, 1985.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria – teoria e estudo de caso.** São Paulo: Livraria e Editora Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **A Estratégia em Ação: *Balanced Scorecard*.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1997.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; Fisch, Silvio. **Controladoria: Seu papel na administração de empresas**. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuri. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas, Organização & Métodos**. São Paulo: Atlas, 2000.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão: Teoria e Prática**. 2 Ed. São Paulo: Altas, 1997.

PINCHOT, Gifford e Elizabeth. **O Poder das Pessoas**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

ROBBINS, Stephen P. **Administração – Mudanças e Perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2000.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. **O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais**. Revista contabilidade e finanças – FIPECAFI FEA USP, São Paulo, v.16, n.27, p.66-77, set./dez. 2001.

STONER, James. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas – uma abordagem pratica**. 3ª ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa Ltda., 1973.

VASCONCELOS, Eduardo e HEMSLEY, James R. **Estrutura das Organizações**. São Paulo: Pioneira, 1988.

Disponível em: [http\\www.wikipedia.com.br](http://www.wikipedia.com.br). Acesso em 16/09/2007 às 09:10 horas.